

SENTENCIA NÚMERO: CIENTO CUARENTA Y DOS

En la ciudad de Córdoba, a los veintisiete días del mes de agosto de dos mil veinte, siendo doce y quince horas, se reúnen en Acuerdo Público los Señores Vocales integrantes de la Sala Contencioso Administrativa del Tribunal Superior de Justicia, Doctores Domingo Juan Sesin, Aída Lucía Teresa Tarditti y Luis Enrique Rubio, bajo la presidencia del primero, a fin de dictar sentencia en estos autos caratulados: "VITOPEL S.A. C/ MUNICIPALIDAD DE VILLA DEL TOTORAL - PLENA JURISDICCIÓN - RECURSO DE CASACIÓN" (Expte. N° 2050916) con motivo del recurso de casación interpuesto por la demandada (fs. 835/857vta.), fijándose las siguientes cuestiones a resolver:

PRIMERA CUESTIÓN: ¿Es procedente el recurso de casación?

SEGUNDA CUESTIÓN: ¿Qué pronunciamiento corresponde?

Conforme al sorteo realizado los Señores Vocales votan en el siguiente orden: Doctores Domingo Juan Sesin, Aída Lucía Teresa Tarditti y Luis Enrique Rubio.

A LA PRIMERA CUESTIÓN PLANTEADA EL SEÑOR VOCAL DOCTOR DOMINGO JUAN SESIN, DIJO:

1.- La demandada, con sustento en las causales previstas en el artículo 45 incisos a) y b) de la Ley 7182, interpone recurso de casación (fs. 835/857vta.) en contra de la Sentencia Número Ciento sesenta y dos, dictada por la Cámara Contencioso Administrativa de Segunda Nominación de la ciudad de Córdoba el seis de noviembre de dos mil dieciocho (fs. 776/788vta.), que resolvió: "I.- Hacer lugar a la acción contencioso administrativa de plena jurisdicción interpuesta por la firma VITOPEL S.A. en contra de la Municipalidad de Villa del Totoral, y en consecuencia, declarar la nulidad de las Resoluciones de fecha 7 de agosto de 2014 y 11 de setiembre de 2014 emanadas ambas del Sr. Intendente de la citada Municipalidad. II.- Condenar a la demandada para que dentro del plazo de quince (15) día hábiles, proceda a dar de baja a la accionante del padrón de contribuyentes de la "Contribución por Inspección Eléctrica y Mecánica y Suministro de Energía Eléctrica", con relación al "recargo tarifario" previsto en los arts. 58 y 59 de la OTA. III.- Imponer las costas a la demandada vencida (art. 130 del C.P.C.C., por remisión del art. 13 del C.M.C.A), difiriendo la regulación de honorarios de los profesionales intervinientes para cuando exista base para ello (art. 26, Ley 9459)..."

2.- En aquella sede se corrió traslado del recurso a la actora (fs. 858), quien lo evacuó a fs. 860/871vta., solicitando se declare la inadmisibilidad formal del recurso y, subsidiariamente, la improcedencia sustancial del mismo.

3.- Concedido el remedio incoado por ante este Tribunal mediante Auto Número Cuarenta y tres de fecha seis de marzo de dos mil diecinueve (fs. 873/876vta.), se elevaron los presentes autos a fs. 880.

4.- A fs. 881 se dio intervención al Señor Fiscal General de la Provincia, expidiéndose el Señor Fiscal Adjunto por la inadmisibilidad formal del recurso de casación (Dictamen CA N° 285 del 14 de mayo de 2019, fs. 882/894vta.).

5.- A fs. 895 se dictó el decreto de autos, el que firme (fs. 896), deja la causa en estado de ser resuelta.

6.- La expresión de agravios admite el siguiente compendio:

6.1.- Con fundamento en el motivo sustancial de casación (art. 45 inc. a) de la Ley 7182) la demandada aduce que en la sentencia se ha inobservado o hecho errónea aplicación de la ley sustantiva, con relación al artículo 183 de la Ordenanza General Tributaria de la Municipalidad de Villa de Totoral.

Alega que la Cámara incurre en un vicio *in iudicando* al cambiar la categoría jurídica del tributo a partir de una errónea interpretación de la mencionada norma, en tanto que el tipo legal instituido es una típica tasa retributiva de servicios municipales. Añade que es la contracara de la efectiva prestación de alumbrado público -en primer término- y de la inspección de instalaciones o artefactos o eléctricos o mecánicos, conexiones de energía eléctrica, solicitud por cambio de nombre, aumento de carga y permiso provisorio.

Asevera que la pretensión tributaria municipal se corresponde directamente con la prestación efectiva de servicios municipales, por lo que jamás pudo la Juzgadora calificar jurídicamente a dicha tasa como impuesto. Explica que el impuesto no retribuye una prestación individualizada, sino que es un pago coactivo sin contraprestación de actividad personalizada, la obligación impuesta por una ley o una ordenanza. Cita partes de la sentencia.

Pone de manifiesto que la sentencia, al considerar que el artículo 183 de la Ordenanza prevé un "impuesto", se aparta de la norma vigente. Cuestiona que solo subsidiariamente, se trate al tributo establecido como una tasa retributiva de servicios y se omitan las prestaciones municipales que se encuentran cabalmente acreditadas.

6.2.- Con sustento en idéntico motivo casatorio (art. 45 inc. a) de la Ley 7182), la demandada denuncia que la Sentenciante se aparta del criterio sostenido por el Tribunal Superior de Justicia en los autos caratulados "AMX Argentina S.A. c/ Municipalidad de Río Segundo...".

Dice que el tributo legislado por el artículo 183 de la Ordenanza General Tributaria de la Municipalidad de Villa del Totoral -en ejercicio legítimo de su autonomía municipal- constituye una típica tasa retributiva de servicios municipales directamente relacionados al alumbrado público e inspección, que jamás puede encuadrar como "impuesto" en virtud del presupuesto de hecho contemplado por la norma.

Concluye que todo el fundamento del fallo de la Cámara *a quo* en cuanto pretende analizar la legalidad de la pretensión tributaria municipal como si se tratase de un "impuesto" no constituye una correcta aplicación del concepto jurídico, normativo y jurisprudencial de "tasa". Cita doctrina y jurisprudencia.

Advierte que configurado el hecho imponible, la empresa actora no puede rehusarse al pago de la obligación tributaria.

Señala que la diferencia entre tasa e impuesto queda indubitadamente determinada por la existencia o no -en sus respectivos presupuestos de hecho- del desarrollo de una actividad estatal que atañe al obligado.

Imputa que el pronunciamiento al tratar el asunto como un "impuesto municipal" se aparta de la normativa aplicable y no cumple con el requisito constitucional de la debida motivación legal (art. 155, CP). Cita jurisprudencia.

Dice que organizado el servicio de alumbrado público y electricidad, y cumplido el sustento territorial del tributo dado que la firma actora se beneficia por la provisión de tales servicios municipales desde que la planta fabril se encuentra localizada en el ejido que se favorece por ese servicio, el pago de la tasa es legítima.

Pone de manifiesto que el cobro de la tasa se corresponde a la concreta, efectiva e individualizada prestación de un servicio relativo a algo no menos individualizado (bien o acto) del contribuyente, que es lo debidamente acreditado en autos. Cita jurisprudencia.

6.3.- Con fundamento en el motivo formal de casación (art. 45 inc. b de la Ley 7182) se agravia la accionada por entender que el fallo contiene expresiones dogmáticas y erradas que lo tornan arbitrario, por no observar el principio lógico de razón suficiente, cercenando su derecho al debido proceso legal y a la defensa en juicio.

Destaca que la Juzgadora inobserva las formas esenciales prescriptas para el dictado de la sentencia, en particular, en lo que hace a su fundamento lógico. Cita jurisprudencia.

Agrega que la sentencia desarrolla argumentos fácticos que no constituyen una derivación necesaria y suficiente de la prueba dirimente obrante en autos.

Sostiene que el decisorio no observa el principio lógico de razón suficiente y luego de detallar lo manifestado por los diversos testigos, concluye que el Tribunal *a quo* aprecia arbitraria y caprichosamente la prueba, cuando niega que se haya probado la concreta, efectiva y particularizada prestación de servicios a favor de la actora, a partir de la organización del servicio de alumbrado público y electricidad.

Cuestiona que el Tribunal soslaye que la legitimidad de la tasa se encuentra en la prestación de los servicios municipales pasibles de ser individualizados en relación con el contribuyente (bien o acto), pero no necesariamente en servicios individuales apreciables en unidades de prestación que favorezcan al sujeto pasivo de la obligación tributaria.

Alega que si la firma actora quería sustentar la tesis opuesta, debió aportar elementos de juicio que desvirtuasen la presunción que, fundada en mandatos legales y en la naturaleza funcional del Ente Municipal, aportaba indicios contundentes respaldados con la prueba producida en la causa, acerca de la existencia y efectiva prestación de los servicios enumerados en la norma aplicada. Cita jurisprudencia.

Agrega que la Cámara parcializa el análisis objetivo de la prueba producida.

Imputa que el fallo omite considerar los actos propios realizados por la actora cuando se ha sujetado de manera voluntaria al régimen tributario que contiene la tasa en disputa.

Critica que se estime que la pretensión tributaria es arbitraria por ser confiscatoria.

Sostiene que el que denuncia una confiscatoriedad en la pretensión tributaria debe acreditarlo no bastando las meras alegaciones genéricas y señala que en el *sub lite* no se acompañaron elementos eficaces para probarla, siendo insuficiente a tal fin, la sola referencia al monto global de la determinación tributaria comprensiva de cinco períodos anuales.

Alega que con esa proyección no se advierte lesión a los principios de no confiscatoriedad y de razonabilidad, en función de los servicios municipales que se prestan y la capacidad contributiva de la firma actora.

Destaca que la Cámara a quo no ha dado razones suficientes para justificar la pretendida falta de proporcionalidad de la tasa que surja incontestable y como una derivación necesaria de las constancias acreditadas en la causa. Cita partes del fallo.

Pone de manifiesto que desde siempre se ha considerado equitativo y aceptable que, para fijar la cuantía de la tasa retributiva de los servicios públicos, se tome en cuenta, no sólo el costo efectivo de ellos con relación a cada contribuyente, sino también la capacidad tributaria de éstos.

Expresa que el decisorio afecta el debido proceso y, con ello, los derechos de la accionada, toda vez que el desenfoque de la cuestión y la violación de las reglas de la lógica sumados a la falta de la adecuada valoración de la prueba, determinaron el dictado de un resolutorio que se percibe como un acto de libre voluntad que impone el acogimiento del presente recurso.

Señala que los argumentos ensayados en el decisorio son insuficientes y omiten considerar lo que fue planteado con el alcance propuesto por las partes en la *litis* y lo que motivó la obligación de pago de la tasa sobre la contribución por inspección eléctrica y mecánica y suministro de energía eléctrica.

Acusa que el decisorio en crisis genera consecuencias económicas y de gravedad institucional ya que implica que una ciudad del interior pierda su principal fuente de recursos tributarios, todo lo cual incita a las empresas de la envergadura de la actora a litigar y no pagar los tributos debidos.

Hace reserva del caso federal.

7.- La instancia extraordinaria local ha sido interpuesta oportunamente, en contra de una sentencia definitiva y por quien se encuentra procesalmente legitimado a tal efecto (arts. 45 de la Ley 7182 y 385 y 386 del CPCC, por remisión del art. 13 de la Ley 7182).

8.- Mediante el pronunciamiento recaído en autos, el Tribunal de Sentencia hizo lugar a la demanda interpuesta por VITOPEL S.A. en contra de la Municipalidad de Villa de Totoral (cfr. fs. 1/297), declaró la nulidad de las Resoluciones de fecha siete de agosto de dos mil catorce (cfr. fs. 231/235) y de fecha once de septiembre de dos mil catorce (cfr. fs. 254/257)-ambas dictadas por el Intendente de la citada Municipalidad -que rechazaron el reclamo formulado y, consecuentemente, ordenó dar de baja a la accionante de la nómina o padrón de contribuyentes de la Contribución por Inspección Eléctrica y Mecánica y Suministro de Energía Eléctrica con relación al "recargo tarifario" previsto en los artículos 58 y 59 de la Ordenanza General Tributaria.

Contra este pronunciamiento, alza su embate recursivo la demandada.

9.- Como es sabido el recurso de casación configura un medio de impugnación de la sentencia, por motivos de derecho específicamente previstos por nuestro ordenamiento procesal (art. 45, CPCA), que debe contener una fundamentación autónoma en la cual se brinden los "argumentos sustentadores de cada motivo" (art. 385, inc. 1) del CPCC, aplicable por remisión expresa del art. 13 de la Ley 7182).

A fin de cumplir dicho recaudo, el recurrente debe impugnar idóneamente los elementos que sustentan el fallo, explicando sobre la base de los presupuestos del pronunciamiento, en qué ha consistido la infracción que le atribuye, cuál es su influencia en el dispositivo y cómo y porqué éste debe variar. La crítica aludida "debe ser completa", pues si omite referirse a elementos esgrimidos en el fallo que sean capaces de sustentarlo, el recurso será improcedente (cfr. DE LA RÚA, Fernando, *El Recurso de Casación*, Editor Víctor P. de Zavallia, Bs. As. 1968, pág. 464).

Con apoyo en las consideraciones formuladas, se analizará la entidad anulatoria de las objeciones planteadas en el recurso incoado.

10.- De modo preliminar, corresponde señalar que este Tribunal ha señalado en numerosos antecedentes que el orden constitucional de la Provincia de Córdoba confiere a sus Municipios el carácter de autónomos, lo que en el aspecto económico y financiero se traduce en la atribución de potestades tributarias en el ámbito de actuación de cada uno de ellos, con la limitación sustancial que surge de la última parte del artículo 188 inciso 1 de la Constitución Provincial, que impone una vinculación positiva de tales potestades, a los principios constitucionales que rigen en materia de tributación y a la armonización con el régimen emergente del ejercicio de idéntica potestad por parte de la Provincia y del Estado Federal (cfr. Sentencias Nro. 206/1999 "Banca Nazionale del Lavoro S.A. ...", Nro. 217/2000 "Frigorífico Tinnacher S.A. ...", Nro. 8/2001 "Fleischmann Argentina Incorporated...", Nro. 163/2001 "Kodak Argentina S.A.I.C. ...", Nro. 205/2001 "Pelikan Argentina S.A. ...", Nro. 113/2002 "Bristol-Myers Squibb Argentina S.A. ...", Nro. 69/2003 "Instituto Sidus I.C.S.A. ...", Nro. 8/2004 "Bristol-Myers Squibb Argentina S.A. ...", Nro. 12/2005 "Laboratorios Amstrong S.A.C.I y F. ...", Nro. 27/2005 "Productos Roche S.A.Q. e I. ...", Nro. 126/2008 "Aeropuertos 2000 S.A. ...", entre muchas otras).

Se ha consolidado a través de los fallos citados, el fundamento constitucional de la autonomía municipal que reconoce la atribución explícita de una potestad tributaria originaria que les permite contar entre sus recursos con impuestos, tasas y contribuciones (arts. 71, 180, 186 y 188 de la Constitución Provincial, complementado por los arts. 5, 75 inc.30 y 123 de la Constitución Nacional).

Tal criterio es coincidente con lo sostenido por la Corte Suprema de Justicia de la Nación al señalar que la organización de los gobiernos municipales es una materia que los artículos 5 y 123 de la Constitución Nacional reconocen que se ha mantenido en la jurisdicción de los gobiernos locales, y son las constituciones provinciales quienes deben materializar el mandato de autonomía en el orden institucional, político, administrativo, económico y financiero.

Al precisar el alcance del artículo 5 de la Constitución Nacional, la Corte Suprema de Justicia de la Nación interpretó que la necesaria existencia de un régimen municipal impuesto por ese artículo determina que las leyes provinciales no solo deben imperativamente establecer los municipios, sino que no pueden privarlos de las atribuciones mínimas necesarias para desempeñar su cometido. Si los municipios se encontrasen sujetos en esos aspectos a las decisiones de una autoridad, podría llegarse a impedir el desarrollo de su acción específica, mediante diversas restricciones o imposiciones, capaces de desarticular las bases de su organización funcional (cfr. Fallos: 312:326 y 314:495 citado en "Intendente Municipal Capital c/ s/ amparo", I.150.XLVIII.RHE,11/11/2014, Fallos 337:1263).

Señala el Máximo Tribunal Federal que el artículo 123 de la Ley Fundamental -incorporado por la reforma de 1994- no confiere a los municipios el poder de reglar las materias que le son propias sin sujeción a límite alguno. La cláusula constitucional les reconoce autonomía en los órdenes "institucional, político, administrativo, económico y financiero" e impone a las provincias la obligación de asegurarla, pero deja librado a la reglamentación que estas realicen la determinación de su "alcance y contenido". Se admite así un marco de autonomía municipal cuyos contornos deben ser delineados por las Provincias, con el fin de coordinar el ejercicio de los poderes que estas conservan (artículos 121, 122, 124 y 125 de la Constitución Nacional) con el mayor grado posible de atribuciones municipales en los ámbitos de actuación mencionados por el artículo 123 ("Municipalidad de la Rioja c/ La Rioja Provincia de s/amparo" CSJ 2865/2015, de fecha 23/06/2015, Fallos: 338:515).

El Constituyente estableció entonces que las constituciones provinciales debían materializar el mandato de autonomía en el orden institucional, político, administrativo, económico y financiero. Esta caracterización es a tal punto definitoria de la comprensión del término "autonomía" que en la convención reformadora se advirtió que *"una autonomía que no contenga esta característica (...), no sería una real*

autonomía municipal y solo quedaría reducida a una simple fórmula literaria grandilocuente pero, en la práctica, vacía de contenido, porque no puede haber municipio autónomo verdadero si no le reconocemos explícitamente entidad política o le retaceamos la capacidad de organizar su administración y realizar los actos administrativos necesarios para el cumplimiento de sus funciones o lo privamos del sustento económico-financiero indispensable para que preste aquellos servicios públicos que la provincia le asigne, inherentes a su existencia o le impedimos ejercer su autonomía institucional" (Convención Constituyente Nacional, sesión del 8 de agosto de 1994, intervención del Convencional Merlo, citado en CSJN, "Intendente Municipal Capital c/ s/ amparo", I.150.XLVIII.RHE,11/11/2014, Fallos 337:1263)

Tal reconocimiento habilita a los Municipios a establecer tributos sobre las cosas que conforman su riqueza local, disponiendo su distribución en el modo y alcance que estimen oportuno, sin más limitación que la que surge del propio texto constitucional. En ese marco, sus facultades son amplias y el criterio de oportunidad, mérito o conveniencia con que se materializa su ejercicio no resulta revisable por el Poder Judicial, ya que no es dable a los jueces revisar los errores o desaciertos de una política tributaria, en tanto y en cuanto en el ejercicio de dicha potestad no se exceda el marco de atribuciones reconocidas por el Constituyente, o bien que su ejercicio comprometa el logro de los fines que la Constitución Nacional y la Constitución Provincial atribuyen al gobierno federal o provincial.

11.- Discernida la cuestión previamente expuesta y a fin de resolver la casación planteada en autos, cabe examinar los agravios mediante los cuales se denuncia que la Cámara cambió la categoría jurídica de la Contribución por Inspección Eléctrica, Mecánica y Suministro de Energía Eléctrica -tributo previsto en el artículo 183 de la Ordenanza General Tributaria de la Municipalidad de Villa del Totoral, cuando la califica como una "...contribución general por el consumo de energía eléctrica..." (fs. 784), negándole el carácter de tasa por entender que no cumple con el recaudo referido a la contraprestación de un servicio público concreto e individualizado.

Tal objeción parcializa el exhaustivo análisis de la Sentenciante, quien luego de examinar el contenido de las normas aplicables, expresa que "...la Contribución por Inspección Eléctrica y Mecánica y Suministros de Energía Eléctrica contiene una doble naturaleza jurídica: a) El "recargo tarifario" aplicado sobre el importe neto total de la factura cobrada a todo consumidor por la empresa proveedora de energía (art. 58 y 59), que constituye en realidad un "impuesto" al consumo de energía. b) Los montos previstos por instalación, permisos de instalación o aumento de carga, que responden a los servicios de Inspección que brinda el Municipio y se definen en el hecho imponible de la contribución de que se trata, en su calidad de "tasa retributiva de servicios" (fs. 784).

De lo expuesto se infiere que en el fallo se distinguen dos aspectos del tributo pretendido: uno al cual se asigna una naturaleza impositiva y otro al que se describe como una tasa de servicios.

12.1.- Con relación al primer aspecto, es dable señalar que el reconocimiento de una potestad tributaria a favor de los Municipios debe adecuarse a los postulados constitucionales que rigen esa materia, siendo necesario acatar la exigencia sustancial de armonización con los regímenes impositivos provincial y federal.

Este deber de armonización de la potestad tributaria municipal con el régimen impositivo provincial y federal (art. 188 inc. 1, Const. Pcial.) que presenta el ejercicio de potestades tributarias de fuente directamente constitucional por parte del Estado Federal, de las Provincias y de los Municipios autónomos, genera relaciones de coordinación entre las distintas jurisdicciones.

La Ley de Coparticipación Federal -Ley 23.548- que adquiere la jerarquía normativa propia de las "leyes-convenio" y que persigue una coordinación entre las distintas jurisdicciones a la cual adhirió la Provincia de Córdoba, importa la obligación asumida por el Estado Provincial por sí y por los Municipios de su jurisdicción, a no aplicar gravámenes análogos a los tributos nacionales, cuyo producido se distribuye entre las Provincias, las que, a su vez, se comprometen a distribuir una parte entre los Municipios (vid. BULIT GOÑI, Enrique G., "Autonomía o autarquía de los municipios", L.L. 1989-C-1064).

12.2.- Cuando se hace alusión a un tributo análogo debe recordarse lo expresado por la Corte Suprema de Justicia de la Nación, cuando citando la opinión de Dino Jarach, señala que *"Sin perjuicio de la valoración de las circunstancias particulares de cada caso, se entenderá que los impuestos locales son análogos a los nacionales unificados cuando se verifique alguna de las siguientes hipótesis: definiciones sustancialmente coincidentes de los hechos imposables o definiciones más amplias que comprendan los hechos imposables de los impuestos nacionales o más restringidas que estén comprendidas en éstos, aunque se adopten diferentes bases de medición; a pesar de una diferente definición de los hechos imposables, adopción de bases de medición sustancialmente iguales. No será relevante para desechar la analogía la circunstancia de que no coincidan los contribuyentes o responsables de los impuestos, siempre que exista coincidencia substancial, total o parcial, de hechos imposables o bases de medición"* (Fallos: 335:996).

Con sustento en la enseñanza doctrinaria transcrita, el Máximo Tribunal, al momento de resolver la causa "Pan American Energy LLC. Sucursal Argentina c/ Chubut, Provincia del otro (Estado Nacional) s/ acción declarativa", explicó que no es posible que dos tributos diferentes -uno nacional y otro local- puedan referirse a un mismo hecho imponible, resultando inaceptable que la venta de la energía eléctrica -cosa mueble, en los términos del artículo 2311 del Código Civil- sea gravado por la ley local mediante la referencia al "consumo" y por el Impuesto al Valor Agregado mediante referencia a la "venta" propiamente dicha. En este orden de ideas reprobó que la adquisición de la energía eléctrica por la actora -que es un único fenómeno con aspectos jurídicos y económicos uniformes- aparezca gravada doblemente, al considerársela por un lado como un consumo, y por otro como el resultado de una venta (cfr. Fallos: 335:996).

A tenor de tales definiciones, pergeñadas doctrinariamente y admitidas por la jurisprudencia vigente en la materia, se exhibe correcta la tesitura propuesta por la Cámara a quo, cuando asevera que *"...a nivel nacional, el consumo o venta (según el extremo de la relación en que nos coloquemos) de energía eléctrica se encuentra gravado -tal como lo sostiene el accionante- por el Impuesto al Valor Agregado (artículo 1º, inciso a, de la ley 23.349 (t.o. 1997 sus modificaciones), por lo que la imposición de la demandada constituye una carga análoga a aquel; deviniendo en ilegítima por contrariar la expresa prohibición contenida en el régimen de coparticipación federal de impuestos antes citada. Destaco también que la contribución de que se trata resulta, asimismo, contraria a los compromisos asumidos por la Provincia (extensivos a los Municipios que la integran) en el "Pacto Federal para el Empleo, la Producción y el Crecimiento" suscripto con fecha 12 de agosto de 1993, con relación a la derogación de los impuestos que graven el consumo de energía y las tasas municipales impuestas sobre el mismo hecho económico..."* (fs. 784vta.).

Pese a la crítica recursiva, se mantienen indemnes los argumentos plasmados en el fallo para sustentar la mentada analogía, la cual obsta la pretendida legalidad del tributo en cuanto impone un recargo sobre el importe neto total de la factura cobrada a todo consumidor por la empresa proveedora de energía.

Consecuentemente, no puede considerarse válido el tributo pretendido, si se lo observa en función de aquel aspecto que lo muestra análogo al impuesto nacional mencionado (IVA).

13.1.- Es por ello que la demandada, minimizando que en oportunidad de rechazar la solicitud de la actora en la sede administrativa admite expresamente que el tributo reclamado es un impuesto, cuestiona la calificación jurídica que realiza la Cámara a quo.

Sin embargo al hacerlo soslaya que en el fallo también se examina el aspecto del tributo que permitiría considerarlo una tasa, concluyéndose que aunque así se lo califique, igualmente corresponde hacer lugar a la demanda interpuesta.

En efecto, la doctrina ha manifestado que la tasa *"...es el tributo cuya obligación está vinculada jurídicamente a determinadas actividades del Estado, relacionadas directamente con el contribuyente"* (VALDÉS COSTA, Ramón, *Curso de Derecho Tributario*, 4ta. Edición, editorial B de F, Buenos Aires, 2016, pág. 163) o que *"...es toda prestación obligatoria, en dinero o en especie, que el Estado, en ejercicio de su poder de imperio, exige, en virtud de ley, por un servicio o actividad estatal que se particulariza o individualiza en el obligado al pago"* (GARCÍA VIZCAÍNO, Catalina, *Derecho Tributario*, Tomo I, 3ra. Edición, LexisNexis, Buenos Aires, 2007, pág. 107).

En sentido similar se la ha entendido como *"...la prestación pecuniaria que se debe a un ente público de acuerdo con una norma legal, y en la medida establecida por ella, por la realización de una actividad del propio ente que concierne de manera especial al obligado"* (GIULIANI FONROUGE, Carlos M., *Derecho Financiero*, Tomo II, 9ª. Edición, La Ley, Buenos Aires, 2005, pág. 862).

Villegas define a la tasa como *"...el tributo cuyo hecho imponible está integrado por un hecho o circunstancia relativos al contribuyente y por una actividad a cargo del Estado que se refiere o afecta en mayor o menor medida a dicho contribuyente"* (VILLEGAS, Héctor Belisario, *Curso de finanzas, derecho financiero y tributario*, 10ma. Edición, Astrea, Buenos Aires, 2016, pág. 132).

Por otra parte y como es sabido, la Corte Suprema de Justicia de la Nación sostiene que es un requisito fundamental para la percepción de las tasas, que se acredite la concreta, efectiva e individualizada prestación de un servicio referido a algo no menos individualizado del contribuyente (cfr. Dictamen de la Procuración General, al que remitió la Corte Suprema in re "Recurso de hecho deducido por la actora en la causa Laboratorios Raffo S.A. c/ Municipalidad de Córdoba", Fallos: 332:1503).

13.2.- Consecuentemente, era necesario que la Municipalidad hubiese prestado de manera concreta, efectiva e individualizada servicios municipales de vigilancia e inspección de instalaciones o artefactos eléctricos o mecánicos y suministros de energía eléctrica. Sin embargo, dicho presupuesto que es un requisito definitorio del tributo en cuestión, no se observa en el presente caso.

En este orden de ideas, cabe indicar que de las constancias de autos se infiere que la actora, desde la instancia inicial de la demanda expresó que nunca se había beneficiado por los servicios municipales enumerados como contraprestación de la Contribución, atento a que en la zona donde se emplaza el establecimiento industrial no existía ninguna instalación correspondiente al servicio de alumbrado público urbano ni su establecimiento recibía algún tipo de vigilancia e inspección de instalaciones o artefactos eléctricos. Asimismo agregó que el servicio de alumbrado y suministro de energía en sus instalaciones era prestado de manera autónoma y exclusiva por EPEC.

Tales aseveraciones reciben su apoyo en la documental que se adjunta a la demanda como Anexo VII (cfr. fs.167/196), donde se acompaña la Escritura Pública Número 7 del catorce de enero de dos mil catorce, labrada por la Notaría Élide Orellana de Tessino -Titular del Registro 647- que luego de observar las calles de acceso y realizar las constataciones solicitadas, da fe de *"...la falta de corte de malezas, la falta de mantenimiento del camino y la no existencia de infraestructura ni de los artefactos para brindar el servicio de Alumbrado público, (ver fotografías N°1 a N°6 inclusive..."* (fs. 169vta.). Por



otra parte, la fedataria asienta que recorrió quinientos metros sobre la calle Castelli en la que se ubicala Guardia de Ingreso a la Planta, constatando la presencia de *"...malezas y la falta de mantenimiento de la calle, con zanjas y piedras sueltas, y desniveles"* y de pozos, algunos de los cuales -según las declaraciones de los representantes de la actora- *"...fueron tapados con material y personal aportados por la firma..."*. Finalmente, ratifica que *"no existe el servicio de Alumbrado Público..."* (fs. 170).

En mérito de tales hechos, resulta acreditado que dada la ubicación del Establecimiento, la Municipalidad no prestó los servicios que invoca para justificar su pretensión tributaria.

Este extremo fáctico es admitido por la accionada, cuando al contestar la demanda, expresa que la tasa no se aplica por la inspección del servicio de alumbrado público que pueda hallarse en las calles circundantes a la planta de Vitopel -a la manera de una prestación *utisinguli*- sino que, atento a que las instalaciones de la empresa se encuentran en el ejido municipal de Villa del Totoral, se encuentra a su disposición todo el alumbrado público de la localidad, que utilizan los proveedores que concurren a la planta y los empleados de ésta al dirigirse a su trabajo.

Consecuentemente, la argumentación esgrimida por la demandada en el responde, en vez de sustentar su pretensión fiscal, ratifica defensa de la actora que sin negar que posee una planta industrial sita en el ejido municipal, muestra fehacientemente que los servicios públicos en cuestión, no llegan al lugar donde está ubicado dicho establecimiento.

13.3.- Como señala la Cámara *a quo* la demandada *"...No identifica de manera concreta los servicios que presta el municipio y que son retribuidos con esta contribución general, pero en su escrito alude a "el mantenimiento de las calles de la ciudad" ... y al "servicio de alumbrado público"..."* (fs. 785), agregando luego que, no obstante la mentada alusión, *"...El Municipio ni siquiera alega una prestación individualizada de servicios relativo a un bien o a un acto individualizado del contribuyente..."* (fs. 785vta.).

Pese al esfuerzo recursivo, tales afirmaciones no logran ser rebatidas por las argumentaciones expuestas en la casación planteada, toda vez que conforme la prueba informativa producida, la Empresa Provincial de Energía de Córdoba (EPEC) realiza las tareas de vigilancia e inspección -con personal y material propio- de las instalaciones eléctricas hasta los bornes de ingreso al instrumento de protección del usuario, siendo ello de exclusiva responsabilidad de la Prestataria y, que tales instalaciones y artefactos, no pueden ser otros que los de la propia empresa actora (cfr. fs. 786).

Tampoco se prueba que sea erróneo aseverar que la eventual prestación de los servicios invocada para justificar el cobro del tributo pretendido, se encontraría retribuida por la Tasa de Servicios a la Propiedad del artículo 52 de la Ordenanza General Tributaria (t. o. 2014).

Lo hasta aquí expuesto pone de manifiesto que la Juzgadora identificó los elementos de prueba en los cuales se apoyó para sustentar su postura y brindó los fundamentos que explicitaban su convencimiento que la empresa actora no recibió ningún servicio concreto, efectivo e individualizado por parte de la administración municipal.

En este contexto, se advierte con claridad que la Cámara *a quo* satisfizo la obligación de motivar y que la crítica impugnativa descripta importa una mera discrepancia con el criterio por ella adoptado, circunstancia que no constituye motivo de casación y que conlleva el rechazo del recurso intentado en este aspecto.

13.4.- No obsta a la conclusión sentencial, la crítica recursiva mediante, la cual se denuncia que el pronunciamiento ha inobservado la doctrina legal sentada por este Tribunal Superior de Justicia en los autos *"AMX Argentina S.A. c/ Municipalidad de Río Segundo..."* (Sent. Nro. 68/2018), en tanto no se observa

la identidad fáctica y jurídica entre las causas involucradas, exigencia propia para la procedencia de la censura endilgada.

En efecto en el mencionado pleito "AMX..." se trató de una acción contencioso administrativa de plena jurisdicción tendiente a obtener la nulidad de los actos administrativos dictados por el Organismo Fiscal, en cuanto ordenaban la inscripción de oficio de la actora como contribuyente de la Contribución que incide sobre el comercio, la industria y empresas de servicios, es decir que se refería a un tributo, cuyo hecho imponible difiere del previsto en las normas aplicadas al caso *sub examine*.

Al tiempo de declarar la legitimidad del tributo, este Tribunal Superior de Justicia consideró que la contribución local objeto de impugnación configuraba una tasa por los servicios que presta el Municipio al ejercer su poder de policía de contralor, salubridad, higiene, ambiental, con respecto a los elementos, modos y circunstancias con que se desarrollan las actividades comerciales, industriales o de servicios dentro de su jurisdicción.

En aquel caso se ponderó que la existencia de la antena y su estructura portante instalada en el ejido municipal -a través de la cual la empresa actora puede proveer el servicio de telefonía- es el bien respecto del cual se prestan los servicios enumerados por la norma tributaria y que permite la individualización de estos.

En efecto, se estimó que se gravaba la actividad comercial onerosa de la actora cuyo elemento imprescindible para su desarrollo -antena y estructura portante- es el "bien o acto" del contribuyente que permite identificar cuáles son los servicios que se vinculan con la actividad y en virtud de los cuales, la Municipalidad pretende el cobro del tributo.

En definitiva, en el caso invocado se verificó la prestación de un servicio municipal que justificaba el cobro del tributo, extremo que no ha sido acreditado en autos.

14.- De todo lo expuesto es dable concluir que acierta la Sentenciante cuando estima que procede la demanda incoada, con prescindencia de que se juzgue que el tributo pretendido es un impuesto o una tasa. Convalidar lo actuado por la demandada significaría, en el primer supuesto, aceptar una ilegítima doble imposición y, en el segundo, desnaturalizar el concepto de tasa que siempre se vincula con la prestación concreta, efectiva y particularizada de un servicio relativo a algo no menos individualizado (bien o acto) del contribuyente.

15.- Tampoco son de recibo los agravios mediante los cuales se acusa que la actora contraría sus propios actos.

La casacionista reedita el argumento expresado desde el escrito de contestación de la demanda, insistiendo sobre la aplicación de la doctrina de los actos propios cuando denuncia que la accionante ha manifestado su sujeción voluntaria al régimen tributario que contiene la tasa en disputa, puesto que cumplió con su pago puntual.

Tal afirmación soslaya que la actora demandó a la Municipalidad procurando la repetición de lo abonado indebidamente en concepto de la Contribución por inspección eléctrica y mecánica y suministro de energía eléctrica -del 2/2009 al 12/2013-, es decir por el mismo período de cinco años que es objeto de las presentes actuaciones.

Este Tribunal Superior de Justicia al tiempo de pronunciarse *in re* " Vitopel S.A. c/ Municipalidad de Villa del Totoral..." (Auto Número 8/17) y luego de un detenido análisis del expediente administrativo oportunamente labrado, estimó que la naturaleza de la pretensión a resolver era de derecho público porque la cuestión predominante a disipar se centraba en el análisis de la legitimidad de la Contribución

percibida por la Administración. Es que la actora no invocaba un simple error objetivo de pago, sino que esgrimía como fundamento -entre otras razones- la ausencia de prestación de servicios como causa del nacimiento de la obligación tributaria invocando la doctrina sentada por la Corte Suprema de Justicia en la causa "Laboratorios Raffo".

No obstante ello, concluyó que la acción intentada no correspondía a la competencia del Fuero Contencioso Administrativo, sino a los Juzgados Civiles y Comerciales con competencia en lo Fiscal que conocen en las acciones de repetición de impuestos por pagos efectuados espontáneamente (Leyes 9024 y 9025).

De lo expuesto se infiere que la actora no consintió la legitimidad del pago realizado, sino que por el contrario, lo consideró ilegítimo procurando su devolución mediante una acción que, si bien no fue admitida en el fuero contencioso administrativo, fue juzgada de naturaleza pública.

Consecuentemente, los actos propios de la actora, lejos de demostrar su aquiescencia con la pretensión tributaria municipal, acreditan su constante voluntad impugnativa.

16.- Por otra parte, resulta insoslayable indicar que acierta la Sentenciante cuando afirma -luego de recordar que el monto percibido en concepto de tasa debe guardar una razonable proporcionalidad con el costo de la actividad estatal que pretende financiar, señalar la dificultad económico-financiera que se presenta si se quiere precisar con exactitud dicho costo y examinar los informes periciales producidos que "La empresa Vitopel S.A. en el año 2009 y hasta mayo de 2010 se encontraba exenta, abonando por el resto de 2010 \$ 234.626,06, en el 2011 \$ 280.584,32, en el 2012 \$ 343.583,97 y en el 2013 \$ 799.592,33..." (fs. 787/787vta.).

En mérito de los datos recabados, se expresa que "...salvo en el año 2010, lo recaudado por el Municipio de Villa del Totoral en concepto de la Contribución cuestionada resulta sustancialmente superior a lo abonado por la misma por el servicio de alumbrado público a la proveedora de energía, llegando en el año 2013 a cubrir dicho costo sólo con lo pagado por la empresa actora" (fs. 787).

Tales evidencias sustentan suficientemente las conclusiones explicitadas por la Cámara a quo al indicar que "...el cobro que pretende el municipio demandado mediante la tasa de que se trata resulta también ilegítimo por violentar el principio de razonabilidad y proporcionalidad, no guardando una adecuada relación entre lo percibido y el costo del servicio que dicen prestar, estableciendo la norma tributaria una base imponible que no guarda relación ni directa ni indirecta con aquel..." (fs. 787vta.).

Consecuentemente, los argumentos casatorios que no acercan datos objetivos que puedan mostrar un equívoco en las pericias realizadas y un defecto lógico en las inferencias deducidas, no son de recibo ni modifican la ponderación judicial que estima que el tributo pretendido luce desproporcionado e irrazonable.

17.- Finalmente, cabe analizar la viabilidad de los planteados con sustento en la causal de gravedad institucional.

En un párrafo aparte y sin introducirlo como un especial motivo casatorio, la demandada destaca que el tema en debate involucra una cuestión de gravedad institucional atento a la repercusión patrimonial de la cuestión en debate.

Como lo ha expuesto la Corte Suprema, la gravedad institucional no se configura si el litigio no trasciende el interés de las partes o bien, no compromete principios de orden social ni se proyecta sobre la buena marcha de las instituciones básicas del sistema republicano de gobierno (Fallos 308:1662; 310:2721; 311:2319; 312:2150).

En ese orden de conceptos, debe descartarse la aducida trascendencia si la recurrente no ha efectuado un serio y concreto razonamiento a través del cual procure demostrar de manera indubitable la concurrencia del desfase que denuncia.

En autos, la casacionista no consigue probar que haya sido institucionalmente deficitario el control judicial de los actos administrativos cuestionados, exhibiéndose su planteo como una mera suposición en la que está ausente un real y concreto asidero fáctico y jurídico.

18.- En tales condiciones y frente a la ausencia de una crítica impugnativa eficaz, corresponde no hacer lugar al recurso de casación incoado y, consecuentemente, confirmar el pronunciamiento impugnado.

19.- En cuanto a las costas de esta instancia, resulta justo y equitativo imponerlas por su orden, atento a que la Municipalidad pudo creerse con mejor derecho para impugnar y sostener en juicio su pretensión fiscal en el marco de las normas que consagran la autonomía tributaria municipal, como así también merced a las razones institucionales que subyacen en la interpretación sistemática de textos normativos y constitucionales de orden público (art. 130 del CPCC, aplicable por remisión del art. 13 de la Ley 7182).

Así voto.

A LA PRIMERA CUESTIÓN PLANTEADA LA SEÑORA VOCAL DOCTORA AÍDA LUCÍA TERESA TARDITTI, DIJO:

Considero que las razones dadas por el Señor Vocal preopinante deciden acertadamente la presente cuestión y, para evitar inútiles repeticiones, voto en igual forma.

A LA PRIMERA CUESTIÓN PLANTEADA EL SEÑOR VOCAL DOCTOR LUIS ENRIQUE RUBIO, DIJO:

Comparto los fundamentos y conclusiones vertidos por el Señor Vocal Doctor Domingo Juan Sesin, por lo que haciéndolos míos, me expido en idéntico sentido.

A LA SEGUNDA CUESTIÓN PLANTEADA EL SEÑOR VOCAL DOCTOR DOMINGO JUAN SESIN, DIJO:

Corresponde: I) No hacer lugar al recurso de casación interpuesto por la parte demandada (fs. 835/857vta.) en contra de la Sentencia Número Ciento sesenta y dos dictada por la Cámara Contencioso Administrativa de Segunda Nominación de la ciudad de Córdoba el seis de noviembre de dos mil dieciocho (fs. 776/788vta.).

II) Imponer las costas por el orden causado (art. 130 del CPCC, aplicable por remisión del artículo 13 de la Ley 7182).

III) Disponer que los honorarios profesionales de los Doctores Marcelo G. Chasseing y Leandro R. Ponzio -parte actora-, por los trabajos realizados en la instancia sean regulados por el Tribunal a quo, si correspondiere (arts. 1 y 26, Ley 9459), en conjunto y proporción de ley, previo emplazamiento en los términos del artículo 27 ib., en el treinta y uno por ciento (31%) del mínimo de la escala del artículo 36 de la Ley Arancelaria (arts. 40 y 41 ib.), teniendo en cuenta las pautas del artículo 31 ib.

Así voto.

A LA SEGUNDA CUESTIÓN PLANTEADA LA SEÑORA VOCAL DOCTORA AÍDA LUCÍA TERESA TARDITTI, DIJO:

Estimo correcta la solución que da el Señor Vocal preopinante, por lo que adhiero a la misma en un todo, votando en consecuencia, de igual forma.

A LA SEGUNDA CUESTIÓN PLANTEADA EL SEÑOR VOCAL DOCTOR LUIS ENRIQUE RUBIO, DIJO:

Voto en igual sentido que el Señor Vocal Doctor Domingo Juan Sesin, por haber expresado la conclusión que se desprende lógicamente de los fundamentos vertidos en la respuesta a la primera cuestión planteada, compartiéndola plenamente.

Por el resultado de los votos emitidos, previo acuerdo, el Tribunal Superior de Justicia, por intermedio de su Sala Contencioso Administrativa,

RESUELVE:

I) No hacer lugar al recurso de casación interpuesto por la parte demandada (fs. 835/857vta.) en contra de la Sentencia Número Ciento sesenta y dos dictada por la Cámara Contencioso Administrativa de Segunda Nominación de la ciudad de Córdoba el seis de noviembre de dos mil dieciocho (fs. 776/788vta.).

II) Imponer las costas por el orden causado (art. 130 del CPCC, aplicable por remisión del artículo 13 de la Ley 7182).

III) Disponer que los honorarios profesionales de los Doctores Marcelo G. Chasseing y Leandro R. Ponzio -parte actora-, por los trabajos realizados en la instancia sean regulados por el Tribunal a quo, si correspondiere (arts. 1 y 26, Ley 9459), en conjunto y proporción de ley, previo emplazamiento en los términos del artículo 27 ib., en el treinta y uno por ciento (31%) del mínimo de la escala del artículo 36 de la Ley Arancelaria (arts. 40 y 41 ib.), teniendo en cuenta las pautas del artículo 31 ib.

Protocolizar, dar copia y bajar.-

SE SIN, Domingo Juan

VOCAL TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA

TARDITTI, Aida Lucia Teresa

VOCAL TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA

RUBIO, Luis Enrique

VOCAL TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA

PERACCA MARTINEZ, Esteban José

SECRETARIO/A T.S.J.